

## **НАЛОГОВО-ОПТИМИЗАЦИОННЫЕ КАТЕГОРИИ: НАУЧНЫЙ ДИСКУРС В КОНТЕКСТЕ ПРИКЛАДНОГО ПОНИМАНИЯ**

*Промышленно-торговое право. – 2011. – № 6. – С. 89–95.*

### **Аннотация**

В статье освещаются научно–доктринальные подходы по вопросу оптимизации налогообложения с точки зрения дефинирования данного процесса, а также обоснованности легального закрепления права налогоплательщика на налоговую оптимизацию.

### **Введение**

Научно-доктринальная формализация отношений по стремлению субъекта предпринимательской деятельности (в первую очередь, являющегося налогоплательщиком) уменьшить свои налоговые платежи обозначается достаточно большим количеством терминов, основными из которых являются «налоговое планирование», «налоговая оптимизация», «налоговая минимизация».

Следует отметить, что налогово-оптимизационные категории, фактически включенные в налоговую материю деятельности субъектов хозяйствования, не получили соответствующего закрепления в законодательстве, в связи с чем представляется важным дать развернутый теоретико-познавательный анализ правовой природы оптимизации налогоплательщиками своих налоговых обязанностей, а также корреспондирующей данному процессу обоснованности претензий со стороны государства.

### **Основная часть**

До последнего времени налоговое планирование, а также смежные феномены, находились в зоне пристального исследовательского внимания экономической доктрины [1; 2; 3; 4; 5; 6; 7]. Научная осмысленность налогового планирования и налоговой оптимизации представителями финансово-экономической науки, в первую очередь, связана с предпринимательской деятельностью субъекта хозяйствования в контексте повышательного тренда прибыли, который возможен, в том числе, за счет снижения налоговых отчислений. Так А.И. Погорлецкий определяет налоговое планирование как составную часть финансово-хозяйственной деятельности физических и юридических лиц, целью которой является максимизация доходов экономических агентов за счет легальной минимизации налоговых платежей [8, с. 112]. Е.Ф. Киреева полагает, что налоговое планирование представляет собой процесс обоснования на перспективу величины налоговых обязательств с целью определения реальных доходов субъектов хозяйствования и населения, а также управления ими [9, с. 130]. По мнению М.В. Ереминой и В.Н. Загвоздиной налоговая оптимизация представляет собой специфическую деятельность, которая осуществляется для снижения налоговых выплат конкретным налогоплательщиком с целью улучшения своих финансовых результатов [10, с. 211].

Содержательное наполнение налогового планирования и налоговой оптимизации отдельными экономистами моделируется в рамках более сложной системы – финансового или налогового менеджмента [11; 12; 13; 14]. Например, С.В. Барулин считает, что корпоративное налоговое планирование – составная часть финансового менеджмента предприятий – направлено на минимизацию (оптимизацию) налогов налогоплательщиками на основе использования разнообразных методов уменьшения (оптимизации) налоговых обязательств на законных основаниях, в частности, путем перевода капитала, имущества и доходов в оффшорные зоны и территории с более мягким налоговым режимом путем эффективного использования установленного законодательством инструментария налогового льготирования и правовых недоработок в налоговом законодательстве, а также противоречий последнего с другими федеральными законодательными актами [15, с. 277].

Однако доминантным признаком в экономических изысканиях налогово-оптимизационных категорий является правовой аспект конструирования предусмотренных законодательством способов и приемов по уменьшения размера налоговых обязательств [16,

с. 267; 17, с. 88; 18, с. 44; 19, с. 26; 20, с. 28; 21, с. 198; 22, с. 27]. Как отмечает И.В. Липатова, сущность налогового планирования заключается в признании за каждым налогоплательщиком права применять все допустимые законами средствами, приемы и способы (в том числе и пробелы в законодательстве) для максимального сокращения своих налоговых обязательств [20, с. 28]. М.В. Коршунова утверждает, что налоговая оптимизация – это уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов [19, с. 26].

Финансово-правовые притязания на терминологическую определенность рассматриваемых категорий получили свое теоретико-научное оформление, во многом, благодаря правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации (далее – КС РФ), согласно которой впервые на государственном уровне было признано право налогоплательщиков на оптимизацию налоговых платежей. Как следует из Постановления КС РФ от 27 мая 2003 г. № 9–П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никоновой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» (далее – Постановление № 9–П) налогоплательщикам допустимо использовать предоставленные им права, связанные с освобождением на законном основании от уплаты налога (снижением сумм налоговых платежей) или с выбором оптимального вида платежа с последующим недопущением установления ответственности за такие действия плательщиков. В дальнейшем высший орган арбитражного правосудия России подтвердил право налогоплательщика на оптимизацию фискальных платежей путем терминологического обозначения данного феномена «налоговой выгодой», под которой в соответствии с п. 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Следствием вышеуказанных правовых позиций стало предлагаемое отдельными авторами моделирование законодательства в контексте включения в него права налогоплательщика на оптимизацию налогообложения с последующим дефинированием соответствующих категорий [23, с. 48; 24, с. 24; 25, с. 30; 26, с. 210; 27, с. 293]. Например, П.В. Сунцева предлагает зафиксировать понятие оптимизации налогообложения в законодательстве следующим образом: «Каждый налогоплательщик имеет право на оптимизацию налогообложения на законных основаниях. Оптимизация налогообложения – это право налогоплательщика, выражающееся в возможности законно и обоснованно применять положения налогового законодательства с целью минимизации налоговых платежей» [27, с. 293]. Следует отметить, что разработка и использование в науке и на практике налоговых отношений понятий, соответствующих сути и изначальному смыслу механизмов по оптимизации налогообложения, отвечает интересам как налогоплательщиков, так и государства. Полагаем, что в контексте объявленной либерализации экономических отношений в национальном налоговом законодательстве следует закрепить право плательщика налогов, сборов (пошлин) на налоговую оптимизацию.

В силу недостаточного внимания законодателя к вопросу включения налогово-оптимизационных категорий в сферу нормативного регулирования, последние продолжают оставаться предметом финансово-правовых научных исследований, в которых наблюдается доктринальная полемика, обусловленная важной смысловой нюансировкой категорий «налоговое планирование», «налоговая оптимизация» и «налоговая минимизация».

Изначально следует отметить, что в интерпретации большинства авторов процесс налогового планирования и налоговой оптимизации (минимизации) связан, в первую очередь, с уменьшением налоговых выплат государству [28, с. 10; 29, с. 49; 30, с. 3; 31, с. 93; 32, с. 117;

33, с. 8–9; 34, с. 22]. Например, С.А. Литовко определяет термин «налоговое планирование» как легальный способ уменьшения налоговых обязательств субъекта хозяйствования, основанный на использовании законодательно предоставленных вариантов ведения хозяйственной деятельности и льгот [33, с. 8–9]. Однако, в рамках научных изысканий важным представляется вопрос о степени уменьшения налоговых выплат, т.к. многие авторы склонны рассматривать данный тренд как максимальный [35, с. 24; 36, с. 12; 37, с. 578; 38, с. 163]. С.Г. Пепеляев раскрывает сущность налогового планирования через признание за каждым налогоплательщиком права использовать все допустимые законом средства, приемы и способы для максимального сокращения своих налоговых обязанностей [37, с. 578]. Налоговая оптимизация, минимизация налогов (легальное уменьшение налогов), по мнению А.В. Брызгалина, В.Р. Берника, А.Н. Головкина, – это уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов [35, с. 24].

Отдельная группа авторов связывает налоговое планирование с использованием различных правовых конструкций, призванных не только оптимизировать деятельность предприятия в целом, но и уплату налоговых платежей, в частности [39, с. 55; 40, с. 79–80; 41, с. 14]. Так в интерпретации К.А. Сасова налоговое планирование проходит эволюционный путь от простого к более сложному, приобретая следующую дефинитивную характеристику: «Под налоговым планированием налогоплательщика следует понимать не только прогноз размера будущих налогов, но и организацию его будущей хозяйственной деятельности, которая, как следствие, приведет к возникновению оптимальных для него налоговых обязанностей» [40, с. 80]. С.И. Задорогин полагает, что налоговое планирование можно определить как разновидность аналитической деятельности, направленной на выработку модели бизнеса с целью выбора оптимального режима налогообложения с точки зрения его влияния на финансовые результаты деятельности налогоплательщика, а также организацию хозяйственной деятельности, исключающую случаи несвоевременной уплаты налогов и привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах [39, с. 55]. В рассматриваемом аспекте Т.А. Гусева выдвигает гипотезу о формировании нового научного направления – налоговое планирование, под которым понимает способы выбора оптимального сочетания построения правовых форм отношений и возможных вариантов их интерпретации в рамках действующего налогового законодательства [42, с. 30].

Несмотря на постулирование использования в процессе налогового планирования только легального инструментария, некоторые авторы высказывают мысль о допустимости незаконных способов оптимизации, что является олицетворением более общей проблемы – отношения государства к оптимизации налогообложения в контексте гипотетической попытки создания эффективной модели взаимодействия с налогоплательщиками и прикладного понимания пределов налогового планирования. Р.С. Мелешев сущность налогового планирования определяет в том, что каждый налогоплательщик в ходе своей предпринимательской деятельности использует как допустимые законом, так и незаконные приемы и способы для максимального сокращения своих налоговых обязательств [43, с. 41]. Более радикальную точку зрения высказывают А.И. Худяков, М.Н. Бродский и Г.М. Бродский: «В условиях завышенного (не соответствующего возможностям экономики) уровня налогового бремени уклонение от уплаты налогов с экономической точки выступает общественным благом, спасающим экономику от полного развала. Полное законопослушание при выполнении налоговых обязательств или, во всяком случае, не использование приемов оптимизации налоговых платежей неминуемо привело бы к полному сворачиванию предпринимательской деятельности, что означало бы крах экономики» [44, с. 151].

Наличие таких взглядов основано на неэффективной экономической политике государства, которая корреспондируется на практике с действиями налогоплательщиков по избежанию уплаты налогов. Как полагает С.И. Задорогин неумение государства обеспечить проведение эффективной социальной политики и гарантировать качественный уровень соци-

альной поддержки способствует появлению среди налогоплательщиков мнения о бесполезности производимых ими платежей [39, с. 26–27].

В условиях, когда государство не может создать надлежащие экономико-правовые условия для обеспечения повышательной тенденции образования объектов налогообложения у организаций и физических лиц, оно диалектически взаимосвязано должно позитивно одобрительным образом относиться к понижительной тенденции с их стороны по уплате налоговых платежей. В данном контексте справедливым выглядит замечание В.А. Белова: «Если налоговые органы с радостью и энтузиазмом принимают одну (лицевую) сторону медали – совершение налогоплательщиками действий, приводящих к образованию налоговой базы и иным результатам «в свою пользу» – то им неизбежно придется (хотя бы и без радости, и без энтузиазма) принимать и ее обратную сторону, т.е. совершение налогоплательщиками действий, не являющихся основанием для возникновения налоговых обязательств и достижения иных, благоприятных для себя (и неприятных для государства) результатов» [45, с. 55]»

Однако государство своеобразно осуществляет моделирование своих отношений с субъектами хозяйствования по поводу налоговой оптимизации. С одной стороны (методологический аспект), отношение к оптимизации налоговых платежей со стороны государственных органов представляет процесс перманентного абстрактно-догматического думания о помыслах налогоплательщиков, которые в понимании и интерпретации соответствующих субъектов власти всегда являются отрицательными. Это позволяет им, с другой стороны (прикладной аспект), претендовать на неоправданно большой объем дискреционных полномочий, реализация которых на практике позволяет вести речь не о создании оптимальных условий для осуществления экономической деятельности, а о сохранении элементарной предпринимательской идентичности в системе хозяйственных связей.

Понимание государством процесса налогового планирования должно строиться на том, что оно, являясь законным и справедливым интересом налогоплательщика, не представляет собой механическую минимизацию налогов, а способствует эффективному управлению организацией для принятия стратегических решений по развитию предпринимательской деятельности. За счет облегчения налогового бремени путем изыскания наиболее рациональных способов снижения налоговых обязательств организации получают дополнительные возможности для максимального увеличения доходности финансово-хозяйственной деятельности и для дальнейшего эффективного развития производства, результатом которых будет повышенная уплата налоговых платежей за счет увеличения объектов налогообложения. О том, что налоговая оптимизация как деятельность налогоплательщиков, осуществляемая с целью снижения фискального бремени, не может быть признана предосудительной с юридической точки зрения, говорят многие авторы [35, с. 8; 46, с. 66; 47, с. 41]. Как полагает Д.М. Щекин стремление налогоплательщика к минимизации налоговых платежей всеми законными способами правомерно и оправдано в силу первичности права собственности над налоговыми обязательствами. Иными словами, любое максимальное использование налогоплательщиком юридических возможностей по минимизации налоговых платежей не может быть признано предосудительным [47, с. 41].

На основании вышеизложенного в концептуальном плане представляется необходимым рассматривать налоговое планирование (налоговую оптимизацию) как прогрессивное и положительное явление, представляющее собой содержательно понимаемое и поощряемое государством уменьшение налоговых платежей со стороны субъектов предпринимательской деятельности.

## **Заключение**

1. Уменьшение налоговых платежей в науке налогового права выражается, как правило, следующими налогово–оптимизационными категориями «налоговое планирование», «налоговая оптимизация», «налоговая минимизация».

2. В рамках построения плюралистической экономики представляется необходимым закрепить в налоговом законодательстве право налогоплательщиков на оптимизацию налогообложения.

3. С фундаментальной точки зрения, в рамках построения оптимального соотношения публичных и частных интересов, налоговое планирование (налоговую оптимизацию) следует рассматривать как положительное и прогрессивное явление, представляющее собой содержательно понимаемое и поощряемое государством уменьшение налоговых платежей со стороны субъектов предпринимательской деятельности.

### **Резюме**

В статье рассматривается понятийно–терминологический аппарат оптимизации налогообложения в рамках различных доктринальных подходов. Предлагается авторское определение налогового планирования с закреплением в национальном законодательстве права налогоплательщика на налоговую оптимизацию.

### **Summary**

The concept-terminological device of tax optimization is examined within the framework of different doctrine approaches in the article. Authorial determination of the tax planning is offered with fixing in the national legislation taxpayer's right on tax optimization.

### **Список источников**

1. Акчурина, Е.В. Оптимизация налогообложения: учеб.-практ. пособие / Е.В. Акчурина. – М.: Ось-89, 2003. – 496 с.
2. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование в системе управления финансами хозяйствующих субъектов: дисс. ... докт. экон. наук / В.С. Вылкова. – СПб., 2002. – 345 с.
3. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование / Е.С. Вылкова, Н.С. Максимова, И.В. Подпорина. – СПб.: Питер, 2004. – 634 с.
4. Евстигнеев, Е.Н. Основы налогового планирования / Е.Н. Евстигнеев. – СПб.: Питер, 2004. – 288 с.
5. Злобина, Л.А. Оптимизация налогообложения экономического субъекта: учеб. пособие / Л.А. Злобина, М.М. Стажкова. – М.: Академ. Проект, 2003. – 240 с.
6. Тихонов, Д.Н. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков / Д.Н. Тихонов, Л.Г. Липник. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – 253 с.
7. Черник, Д.Г. Оптимизация налогообложения: учебно-практ. пособие / Д.Г. Черник, В.П. Морозов. – М.: ООО «ТК Велби», 2002. – 336 с.
8. Погорлецкий А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности / А.И. Погорлецкий. – СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006. – 320 с.
9. Киреева, Е.Ф. Налогообложение в международной экономической практике: основы организации международного налогообложения: учеб. пособие / Е.Ф. Киреева. – Минск: БГЭУ, 2006. – 231 с.
10. Еремина, М.В. Варианты минимизации налогообложения предприятий / М.В. Еремина, В.Н. Загвоздина // Налоги и финансовое право. – 2010. – № 7. – С. 211–217.
11. Барулин, С.В. Налоговый менеджмент: учеб. пособие / С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко. – М.: Омега-Л, 2008. – 269 с.
12. Дуканич Л.В. Налоги и налоговый менеджмент в России. – Ростов н/Д: Феникс, 2008. – 606 с.
13. Кузнецова, В.В. Основы налогового менеджмента: учебник / В.В. Кузнецова. – М.: ООО «ТД «Издательский Мир книги», 2010. – 239 с.
14. Мельник, Д.Ю. Налоговый менеджмент / Д.Ю. Мельник. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 352 с.

15. Барулин, С.В. Теория и история налогообложения: учеб. пособие / С.В. Барулин. – М.: Экономистъ, 2006. – 319 с.
16. Аронов, А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие. – М.: Экономистъ, 2006. – 591 с.
17. Грищенко, Ю.И. Организация налогового планирования / Ю.И. Грищенко // Финансовый менеджмент. – 2010. – № 5. – С. 88–101.
18. Ерицяи, А.В. Использование оффшоров в налоговом планировании / А.В. Ерицяи, Р.Г. Азарян. – М.: Главбух, 2003. – 208 с.
19. Коршунова, М.В. «Уклонение» и «оптимизация» в системе налогового контроля / М.В. Коршунова // Финансы. – 2007. – № 5. – С. 26–29.
20. Липатова, И.В. Налоговое планирование: принципы, методы, правовые вопросы / И.В. Липатова // Финансы. – 2003. – № 7. – С. 28–31.
21. Налоги и налогообложение: учебник / И.А. Майбуров [и др.]; под ред. И.А. Майбурова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 519 с.
22. Овчинникова, Н.О. Налоговое планирование и налоговый контроль со стороны правоохранительных органов: практ. пособие / Н.О. Овчинникова. – М.: Дашков и К<sup>0</sup>, 2008. – 284 с.
23. Землянская, И.С. Оптимизация налогообложения: новые правила и нерешенные вопросы государственного регулирования / И.С. Землянская, А.И. Гончаров // Налоги и налогообложение. – 2007. – № 7. – С. 43–48.
24. Кирилина, В.Е. Правовые основы налогового планирования / В.Е. Кирилина // Финансовое право. – 2010. – № 8. – 22–24.
25. Мельникова, Н.П. Налоговое планирование как неотъемлемая часть бизнеса / Н.П. Мельникова, А.В. Гурова // Налоги и налогообложение. – 2006. – № 11. – С. 29–33.
26. Сунцева, П.В. Правовая природа оптимизации налогообложения / П.В. Сунцева // Налоги и финансовое право. – 2010. – № 6. – С. 206–212.
27. Сунцева, П.В. Определение понятия права на оптимизацию налогообложения в Российской Федерации / П.В. Сунцева // Налоги и финансовое право. – 2010. – № 12. – С. 290–293.
28. Будылин, С.Л. Пределы международной налоговой оптимизации и риски налогоплательщика / С.Л. Будылин // Современное право. – 2008. – № 5. – С. 10–16.
29. Веремейко, Ю. Налоговая оптимизация как способ сокращения издержек / Ю. Веремейко // Финансовый директор. – 2009. – № 6. – С. 49–53.
30. Гусева, Т.А. Принципы налогового планирования как правового института / Т.А. Гусева, А.В. Чуряев // Налоговые споры: теория и практика. – 2008. – № 4. – С. 3–9.
31. Занкин, Д.Б. Добросовестность налогоплательщика: вопросы теории и практики / Д.Б. Занкин // Ваш налоговый адвокат. – 2004. – № 3. – С. 92–99.
32. Кучеров, И.И. Налоговое право России: курс лекций / И.И. Кучеров. – М.: ЮрИнфоР, 2001. – 360 с.
33. Литовко, С.А. Налоговое планирование: использование оффшорных компаний / С.А. Литовко. – Минск: Агентство Владимира Гревцова, 2008. – 144 с.
34. Русяев, Н.А. Правовое регулирование налоговой оптимизации в России и Германии: дис. ... канд. юрид. наук / Н.А. Русяев. – М., 2008. – 193 л.
35. Брызгалин, А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин; под ред. А.В. Брызгалина. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2007. – 320 с.
36. Громов, М.А. Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации (проблемы правовой сущности): дис. ... канд. юрид. наук / М.А. Громов. – М., 2003. – 169 л.
37. Налоговое право: учебник / С.Г. Пепеляев [и др.]; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ФБК-Пресс, 2000. – 608 с.

38. Юрмашев, Р.С. Понятие налогового правонарушения по российскому финансово-му праву / Р.С. Юрмашев; под ред. К.С. Бельского. – М.: Изд-во «Юрлитинформ», 2006. – 192 с.
39. Задорогин, С.И. Правовое обеспечение оптимизации налогообложения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук / С.И. Задорогин. – М., 2004. – 190 л.
40. Сасов, К.А. Корпоративному юристу о налоговых спорах / К.А. Сасов; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишерз, 2010. – 338 с.
41. Ядрихинский, С.А. Теоретические и прикладные аспекты налогового планирования / С.А. Ядрихинский // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2008. – № 3. – С. 12–18.
42. Гусева, Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование / Т.А. Гусева. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 472 с.
43. Мелешев, Р.С. Налоговое планирование в системе обеспечения финансовой безопасности: дис. ... канд. экон. наук / Р.С. Мелешев. – М., 2008. – 178 л.
44. Худяков, А.И. Основы налогообложения: учеб. пособие / А.И. Худяков, М.Н. Бродский, Г.М. Бродский. – СПб.: Европейский дом, 2002. – 432 с.
45. Белов, В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики / В.А. Белов. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 96 с.
46. Занкин, Д.Б. Разграничение налоговой оптимизации и налоговых правонарушений / Д.Б. Занкин // Ваш налоговый адвокат. – 2004. – № 2. С. 64–70.
47. Щекин, Д.М. Презумпция добросовестности налогоплательщика / Д.М. Щекин // Ваш налоговый адвокат. – 2001. – № 1. – С. 21–42.

*Дата поступления статьи в редакцию: 08.04.2011 г.*